

## Метаморфоза підходів до адміністрування ПДВ в Україні

Д. Л. Лозинський<sup>1</sup>, Н. М. Королюк<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Житомирський державний технологічний університет, м. Житомир, Україна

<sup>2</sup>Буковинський державний фінансово-економічний університет, м. Чернівці, Україна

Paper received 2016.02.05; Accepted for publication 2016.02.24.

**Анотація.** В статті пролито світло на основні проблемні питання адміністрування ПДВ в Україні. Розглянуто фактори негативного впливу існуючої ускладненої системи облікового відображення та звітності з ПДВ на ведення ділової активності. Запропоновано модель спрощеного підходу до документування та звітності з ПДВ, що здатна забезпечити здоровий інвестиційний клімат та вирішення проблеми відшкодування ПДВ з Державного бюджету України.

**Ключові слова:** податок на додану вартість, адміністрування ПДВ, реформа ПДВ, удосконалення документування ПДВ, спрощення звітності з ПДВ.

**Введення.** Відповідно до рейтингу Світового банку “Doing business 2016” [10], за простотою сплати податків Україна погіршила свою позицію з 106 на 107 місце серед 189 досліджуваних країн (у порівнянні з 2015 роком). Час, який необхідний середньостатистичному підприємству в Україні для підготовки, подання звітності та сплати (або утримання) податку на доходи корпорацій, податку на додану вартість та відрахувань на соціальне забезпечення, складає 350 годин на рік. Тоді як затрати часу на аналогічні дії середньостатистичного підприємства з країн-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) складають всього 176,6 годин на рік (що є у два рази менше в порівнянні з українським показником часових затрат). Невтішні для України результати, в першу чергу, пов’язані з недостатньо ефективною реформою податкового законодавства, зокрема нормативного регулювання адміністрування податку на додану вартість (ПДВ), що і надалі залишається самим проблемним податком в податковій системі України. Враховуючи зазначене, в статті окреслено ключові, на думку авторів, проблемні питання адміністрування ПДВ та запропоновано ряд заходів щодо їх вирішення.

**Короткий огляд публікацій по темі.** Проблемні питання адміністрування ПДВ проаналізовано на основі праць наступних дослідників: В. Лановий [4], А. Мартинів [5], О. Молдован [6], Г. Русанова [8], О. Шемяткін та І. Несходовський [9] з урахуванням актуальних тенденцій в світовій економіці, а також перспективних моделей реформування податкового законодавства в сучасних умовах.

**Ціль.** Ідентифікувати основні проблемні питання в сфері адміністрування ПДВ та запропонувати конкретні шляхи їх вирішення з метою симпліфікації національної податкової системи в контурі суттєвого покращення ділового клімату в Україні.

**Матеріали і методи дослідження.** Інформаційною базою дослідження виступили наукові праці вчених, нормативно-правові документи та інформаційно-аналітичні видання. В процесі дослідження були використані основні загальнонаукові та спеціальні методи пізнання.

**Результати та їх обговорення.** ПДВ, попри притаманну йому проблемність, продовжує залишатися найважливішим бюджетоутворюючим податком в Україні. Як видно з табл. 1, частка ПДВ в доходах Державного бюджету на 2015 рік становила 34,8 %,

але не варто забувати, що насправді до бюджету за 2015 рік надійшло не 180 006 065,5 тис. грн, а 245 106 065, 5 тис. грн даного податку (65 100 000,0 тис. грн з яких мали бути повернуті бізнесу у вигляді відшкодування ПДВ) [1]. Так як бюджетне відшкодування ПДВ із Державного бюджету відбувається з відчутним часовим лагом, держава користується невчасно відшкодованим ПДВ як такою собі безвідсотковою позикою за рахунок суб’єктів підприємницької діяльності. До відома, попри заяви урядовців більше не допускати прострочення по поверненню податкового кредиту з ПДВ, активна сума заборгованості по відшкодуванню зазначеного податку державою станом на грудень 2015 року становила порядку 15 млрд. грн [3]. З цього випливає, що бізнес в Україні і далі змушений продовжувати безкоштовно кредитувати державу на мільярди гривень.

Останні зміни податкового законодавства, що вступили в силу з 01.01.2016 року та які позиціонувалися як податкова реформа, вирішити існуючу проблему не здатні. Господарючі суб’єкти (платники ПДВ) під час придбання товарів та послуг у постачальників (платників ПДВ) мають і надалі відображати податковий кредит, оскільки такі транзакції, відповідно до нормативних вимог, передбачають ціну з ПДВ. Але власне сам процес відшкодування ПДВ зазнає видозмін, автоматичне відшкодування ПДВ в попередньому вигляді відміняється, натомість з 01.02.2016 року вводяться в дію два реєстри бюджетного відшкодування ПДВ: один – для реєстрації заяв від тих, хто відповідає ознакам, встановленим п. 200.19 Податкового кодексу України, другий – для реєстрації заяв від тих, хто цим ознакам не відповідає [8]. Повернення узгоджених сум бюджетного відшкодування ПДВ має здійснюватись в хронологічному порядку відповідно до черговості внесення заяв до кожного з реєстрів.

Щоб отримати право внести заяву про повернення суми бюджетного відшкодування ПДВ до першого реєстру, суб’єкту господарської діяльності необхідно одночасно відповідати наступним критеріям:

– не перебувати у судових процедурах банкрутства відповідно до Закону України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”;

– являтися юридичною особою чи фізичною особою – підприємцем, включеними до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб –

Таблиця 1. Структура планових надходжень ПДВ до Державного бюджету України

Податок на додану вартість в розрізі років та видів надходжень до Державного бюджету України	2015 рік		2016 рік	
	Планові надходження ПДВ, тис. грн	Частка ПДВ в структурі всіх доходів Державного бюджету	Планові надходження ПДВ, тис. грн	Частка ПДВ в структурі всіх доходів Державного бюджету
<b>ПДВ, всього:</b>	<b>180 006 065,5</b>	<b>34,8%</b>	<b>230 536 000,0</b>	<b>38,7%</b>
ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування	41 010 000,0	(Всього доходів було заплановано у розмірі 516 980 130,3 тис. грн)	59 336 000,0	(Всього доходів було заплановано у розмірі 595 163 135,3 тис. грн)
ПДВ з ввезених на територію України товарів	138 996 065,5		171 200 000,0	

Джерело: власна розробка на основі [1], [2]

підприємців і до цього реєстру стосовно них не має бути внесено записів про:

а) відсутність підтвердження відомостей;  
б) відсутність за місцезнаходженням (місцем проживання);

в) прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;

г) визнання повністю або частково недійсними установчих документів чи змін до установчих документів юридичної особи;

г) припинення державної реєстрації юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця та стосовно таких осіб відсутні рішення або відомості, на підставі яких проводиться державна реєстрація припинення юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця;

– мати необоротні активи, залишкова балансова вартість яких на звітну дату за даними податкового обліку перевищує у три рази суму податку, заявлену до відшкодування, або отримати терміном на один рік від банківської установи, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, фінансову гарантію, що діє з дня подачі відповідної заявки про повернення суми бюджетного відшкодування, а також здійснювати операції з вивезення товарів з митної території України у митному режимі експорту, питома вага яких протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів (місяців) сукупно становить не менше 40 відсотків загального обсягу поставок (для платників податку з квартальним звітним періодом – протягом попередніх чотирьох послідовних звітних періодів) [7].

Таким чином, до першого реєстру мають увійти претенденти на автоматичне відшкодування ПДВ (це, по суті, великі експортери з часткою експорту не менше 40%), а до другого – всі інші суб'єкти ведення бізнесу, відносно яких, найімовірніше, знову виникне часовий лаг у відшкодуванні ПДВ державою.

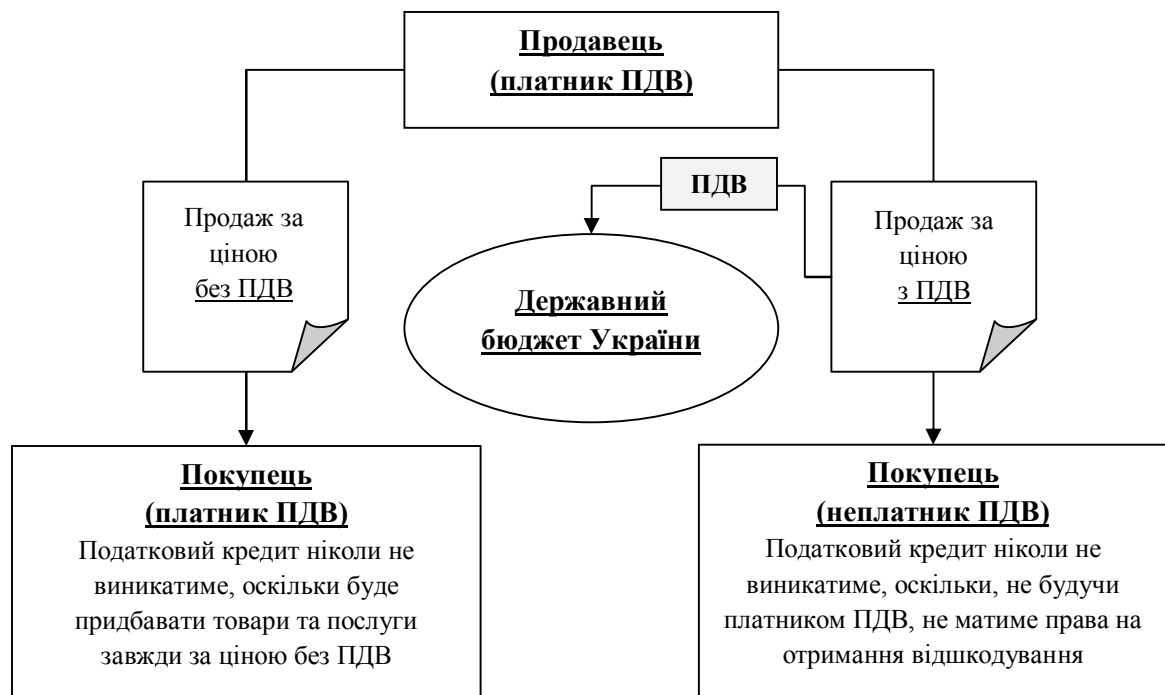
До того ж, суб'єктам ведення господарської діяльності і далі необхідно складати додаткові окремі податкові накладні для оформлення транзакцій з ПДВ, їх реєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних та складати окремий спеціальний звіт “Податкова декларація з ПДВ”. Така штучна ускладненість суперечить базовим принципам бухгалтерської

науки, зокрема такому принципу як “Превалювання сутності над формою”.

Враховуючи негативний вплив вищезазначеного на діловий клімат в Україні, пропонуємо кардинально реформувати адміністрування ПДВ. Перш за все, необхідно нормативно встановити, що транзакції між платниками ПДВ відбуваються за ціною без ПДВ (рис. 1). В таких умовах податковий кредит ніколи не виникатиме, а, отже, і зникне необхідність відшкодувати ПДВ з Державного бюджету. Внаслідок цього десятки мільярдів гривень будуть залишатися на рахунках бізнесу, а не переганятися через Державний бюджет України, де, навіть після Революції Гідності, залишається висока імовірність їх невчасного повернення, нецільового використання та розкрадання.

Аби в запропонованій моделі суттєво звузити поле для махінацій з ПДВ, на нашу думку, необхідно внести зміни до п. 181.1 Податкового кодексу України, виклавши його у наступній редакції: “У разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з цим розділом, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 500 000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог, передбачених статтею 183 цього Кодексу, крім особи, яка є платником єдиного податку третьої групи”. Таким чином, підвищивши обсяг річного обороту для отримання права зареєструватися платником ПДВ з 1,0 млн. грн до 1,5 млн. грн, представники першої та другої групи спрощеної системи оподаткування не будуть платниками ПДВ, а, отже, спрощена система оподаткування не стане інструментом для несумлінних дій учасників ринку для ухилення від сплати ПДВ.

Зникне явище відшкодування ПДВ з бюджету, зникне і необхідність надмірного нездорового контролю бізнесу зі сторони фіскальних органів. А це дасть змогу піти далі на шляху до спрощення. Наступним кроком має стати відміна вимоги про обов'язковість використання спеціальних податкових накладних при документуванні господарських операцій з ПДВ.



**Рис. 1.** Запропонований порядок транзакцій між суб'єктами економіки при якому не виникає податковий кредит з ПДВ та зникає необхідність у його відшкодуванні з Державного бюджету

Має бути повернуто право оформлювати такі операції за допомогою звичайної накладної, яка відповідає всім критеріям виступати в ролі первинного документа.

Не менш важливо також скасувати звіт “Податкова декларація з ПДВ”, адже, на нашу думку, ПДВ має сплачуватись на основі фінансового звіту форми № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)” (додержавний рядок “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” та рядок “Податок на додану вартість”, які в свій час з неї були виключені). Окремий податковий облік і додаткова податкова звітність мають бути ліквідовані, оскільки є синтетичним утворенням держави виключно для фіскальних цілей та виступають інгібітором економічного розвитку країни.

**Висновки.** Авторами розглянуто проблемні аспекти адміністрування ПДВ, враховуючи прийняті зміни до Податкового кодексу України, що вступили в дію з 01.01.2016 року. Обґрунтовано негативний вплив існуючої недосконалої системи облікового відображення та звітності з ПДВ на економічні процеси в національній економіці, що сприяє подальшому поглибленню рецесії.

У зв'язку з цим, в статті наведено альтернативну модель транзакцій між суб'єктами економіки при якій між платниками податку на додану вартість реалізація готової продукції, товарів, робіт і послуг завжди відбуватиметься за ціною без ПДВ. Таким чином, в межах запропонованої моделі податковий кредит з ПДВ ніколи не виникатиме, а одвічна проблема відшкодування ПДВ з Державного бюджету України буде вирішена раз і назавжди.

Запропоновано також кардинально переглянути підходи до адміністрування ПДВ, суттєво спростивши первинне документування (ліквідація окремих спеціальних податкових накладних, запровадження оформлення транзакцій з ПДВ на основі звичайних накладних) та звітність (ліквідація податкового звіту “Податкова декларація з ПДВ”, запровадження сплати ПДВ на основі модифікованого фінансового звіту форми № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)”). Зазначені пропозиції дозволять суттєво зменшити часові витрати на адміністрування, не зменшуючи при цьому релевантність облікової інформації в первинних документах та звітності.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України “Про Державний бюджет України на 2015 рік” від 28.12.2014 р. № 80-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80-19>
2. Закон України “Про Державний бюджет України на 2016 рік” від 25.12.2015 р. № 928-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/928-19>
3. Кабмін скоротив борг з відшкодування ПДВ до 15 мільярдів гривень // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2015/12/10/571674/>
4. Лановий В. Реформа № 1. Чи може Україна перестати жити в борг і стати сильнішою / В. Лановий // Економічна правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/columns/2016/01/20/577363/>
5. Мартинів А. Відшкодування ПДВ: ідеали та реальність 2016 року / А. Мартинів // Agravery [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agravery.com/uk/posts/show/vidskoduvanna-pdv-ideali-ta-realnist-2016-roku>
6. Молдован О. Податкова реформа: європейський підхід для України / О. Молдован // Forbes Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://forbes.ua/ua/nation/1385444-podatкова-reforma-evropejskij-pidhid-dlya-ukrayini>

7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Русанова Г. Податкова реформа або що змінилося для платників податків з 1 січня 2016 року / Г. Русанова // Дебет-Кредит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://news.dtki.ua/ua/taxation/common/37007>
9. Шемяткін О. Реформа ПДВ: усунути розкрадання або скасувати податок / О. Шемяткін, І. Несходовський // Дзеркало тижня [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/finances/reforma-pdv-usunuti-rozkradannya-abo-skasuvati-podatok-.htm>
10. Doing Business 2016 // World Bank Group [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>

#### REFERENCES

1. Law of Ukraine “On the State Budget of Ukraine for 2015” from December 28, 2014 № 80-VIII [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80-19>
2. Law of Ukraine “On the State Budget of Ukraine for 2016” from December 25, 2015 № 928-VIII [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/928-19>
3. Cabinet of Ministers has reduced the debt of VAT refund to 15 billion hryvnias // The Economic Truth [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.epravda.com.ua/news/2015/12/10/571674/>
4. Lanovyi V. Reform № 1. Does Ukraine able to stop living in debt and become stronger / V. Lanovyi // The Economic Truth [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.epravda.com.ua/columns/2016/01/20/577363/>
5. Martyniv A. Reimbursement of VAT: ideals and the reality of 2016 / A. Martyniv // Agravery [Electronic resource]. – Access mode: <http://agravery.com/uk/posts/show/vidskoduvanna-pdv-ideali-ta-realnist-2016-roku>
6. Moldovan O. Tax reform: the European approach for Ukraine / O. Moldovan // Forbes Ukraine [Electronic resource]. – Access mode: <http://forbes.ua/ua/nation/1385444-podatкова-reforma-evropejskij-pidhid-dlya-ukrayini>
7. The Tax Code of Ukraine from December 02, 2010 № 2755-VI [Electronic resource]. – Access mode: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Rusanova G. Tax reform or what has changed for taxpayers from January 1, 2016 / G. Rusanova // Debit-Credit [Electronic resource]. – Access mode: <https://news.dtki.ua/ua/taxation/common/37007>
9. Shemiattkin O. VAT reform: eliminate theft or cancel the tax / O. Shemiattkin, I. Neskhodovskyi // Mirror of the Week [Electronic resource]. – Access mode: <http://gazeta.dt.ua/finances/reforma-pdv-usunuti-rozkradannya-abo-skasuvati-podatok-.htm>
10. Doing Business 2016 // World Bank Group [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#paying-taxes>

#### Metamorphosis of approaches to VAT administration in Ukraine

Lozynskiy D., Koroliuk N.

**Abstract.** The article shed light on the main problems of VAT administration in Ukraine. The factors of negative impact of the current complicated system of accounting display and VAT reporting on business activity have been considered. The model of simplified approach to documentation and VAT reporting which will provide a healthy investment climate and solve the problem of VAT refund from the State Budget of Ukraine has been proposed.

**Keywords:** value added tax, VAT administration, VAT reform, improvement of VAT documentation, simplification of VAT reporting.

#### Метаморфоза підходів к адмініструванню НДС в Україні

Д. Л. Лозинський, Н. М. Королюк

**Аннотация.** Стаття проливає світ на основні проблемні питання адміністрування НДС в Україні. Розглянуті фактори негативного впливу існуючої ускладненої системи учетного отраження і отчетности по НДС на ведення делової активності. Предложена модель упрощеного підходу к документуванню і отчетности по НДС, которая способна обеспечить здоровий інвестиційний клімат і рішення проблеми возмещения НДС из Государственного бюджета України.

**Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость, администрирование НДС, реформа НДС, совершенствование документирования НДС, упрощение отчетности по НДС.